Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 33542 du rôle
Inscrit le 29 octobre 2013

Audience publique du 20 janvier 2014

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33542 du rôle et déposée le 29 octobre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître André LUTGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., né le … à … (France), demeurant actuellement à L-…, tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 2 octobre 2013 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la banque ...;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 novembre 2013 ;

Vu le courrier de Maître André LUTGEN du 4 décembre 2013 sollicitant l'autorisation de déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu l'ordonnance du 6 décembre 2013 accordant aux parties un délai pour déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 20 décembre 2013 par Maître André LUTGEN au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 janvier 2014 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Maître André LUTGEN, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 janvier 2014.

Par courrier du 2 octobre 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la banque ...de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur ... suite à une demande d'échange de renseignements du 20 août 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ladite injonction étant libellée comme suit :

« Suite à une demande d'échange de renseignements du 20 août 2013 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la directive du Conseil 2011/16/EU du 15 février 2011, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 7 novembre 2013 au plus tard.

Identité de la personne concernée par la demande :

....
Date et lieu de naissance : ...à ...
Adresse connue: ..., F-...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leur contribuable qui ne semblerait pas coopérer, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires. Monsieur... aurait révélé l'existence d'un compte courant auprès du ..., actuellement ..., mais refuserait de fournir les détails sur ce compte.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- *Veuillez identifier le ou les compte(s) bancaire(s) ouvert(s) au nom de Monsieur... auprès de votre établissement ;*

- *Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) à effectuer des opérations sur ce(s) compte(s) bancaire(s) ;*

- *Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) ayant ouvert ce(s) compte(s) bancaire(s) au cas où l'ouverture se situe dans la période visée ;*

- *Veuillez préciser les soldes d'ouverture et de clôture du (des) compte(s) pour la période visée ;*

- *Veuillez préciser le montant des intérêts payé pour ce(s) compte(s) pour la période visée ;*

- *Veuillez indiquer le montant des impôts payé sur les intérêts durant cette période ;*

- *Veuillez fournir les relevés bancaires de ce(s) compte(s) pour la période visée.*

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais […] ».

Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 29 octobre 2013 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 2 octobre 2013.

Quant à la recevabilité du recours

Etant donné que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 », dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 » et que l'article 6 (1) de la loi du 29 mars 2013 prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale.

Le recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévu par la loi.

Quant au fond

A l'appui de son recours, Monsieur ... soutient en premier lieu qu'en l'absence d'indication de l'autorité compétente française dont émanerait la demande de renseignements qui sous-tend la décision directoriale, la demande française n'émanerait pas d'une autorité habilitée à adresser ce genre de demandes aux autorités luxembourgeoises, le demandeur exposant qu'en l'occurrence, les seules autorités compétentes en France seraient la direction de la législation fiscale et la direction générale des finances publiques (DGFiP) et plus particulièrement le bureau des affaires internationales, service du contrôle fiscal, ministère du Budget.

Face à ces critiques, le délégué du gouvernement donne à considérer qu'aux termes de l'article 2 § 5 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance du 1er avril 1958 telle que modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970 et par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et l'échange de lettres y relatif (ci-après

« la Convention »), l'autorité compétente dans le cas de la France serait le Directeur général des Impôts ou son représentant dûment autorisé, de sorte que l'identité de l'autorité compétente ne devrait pas être autrement indiquée, alors qu'elle serait censée être connue, voire serait connue par toutes les parties en cause. En l'espèce, l'autorité compétente pour les besoins de l'échange de renseignements serait Monsieur « ...*Attaché fiscal* », tel que cela serait indiqué dans la demande française et tel que cela résulterait de la liste officielle des autorités compétentes de l'OCDE.

En l'espèce, le tribunal constate qu'il résulte des pièces versées par la partie étatique que Monsieur ...figure bien sur la liste officielle des autorités compétentes au 22 novembre 2013 en tant qu'autorité compétente pour les besoins de l'échange de renseignements en matière d'impôts directs, de sorte que l'affirmation du demandeur à cet égard est à écarter pour défaut de pertinence.

Il s'ensuit que le moyen afférent est à rejeter.

Le demandeur affirme ensuite qu'il serait admis par l'administration des Contributions directes luxembourgeoise qu'il serait résident luxembourgeois depuis 2005.

Il s'empare pour étayer cette affirmation du fait qu'il aurait un contrat de travail avec la société ..., société anonyme dont le siège social est au Luxembourg, et dont il serait le directeur des opérations, depuis le 7 décembre 2004, tandis que son épouse Madame ...aurait également un contrat de travail auprès de la même société depuis le 7 août 2006 et que tous les deux auraient été imposés à ce titre au Luxembourg, pour en déduire qu'il serait donc un contribuable luxembourgeois et imposé comme tel à Luxembourg, de sorte que la demande française manquerait de toute pertinence vraisemblable.

S'il admet avoir gardé à l'époque l'adresse de ses parents en France pour ses déclarations d'impôts à Luxembourg, il explique qu'il se serait agi de la seule adresse à laquelle il aurait été certain que les courriers des impôts lui arriveraient toujours, étant en location à Luxembourg et ayant changé de résidence plusieurs fois par le passé. Il n'aurait toutefois pas pensé que cela poserait un problème dans la mesure où le régime de l'impôt sur le revenu des non-résidents serait moins favorable que celui des résidents et que sa seule source de revenus serait son salaire ainsi que celui de son épouse, salaires payés par une société luxembourgeoise, pour un travail exercé à Luxembourg. Dès lors, au regard des prescriptions des articles 4A et 4B du Code Général des Impôts français, il ne serait pas redevable de l'impôt sur le revenu en France, car lui et son épouse n'auraient pas leur domicile fiscal en France.

A cet égard, il réitère ses explications selon lesquelles il habiterait au Luxembourg, et que depuis 2005, la France ne constituerait pas son lieu de séjour principal où il ne disposerait d'aucune habitation, ni en pleine propriété ni en location, l'adresse française utilisée par le fisc français étant, comme expliqué ci-avant, celle de la résidence principale de ses parents. Il insiste encore sur le fait qu'en tant que résident luxembourgeois depuis 2005, il ne pourrait pas être considéré à ce titre comme fiscalement domicilié en France, comme le démontrerait son contrat de bail en date du 2 avril 2009 et son contrat de travail en date du 7 décembre 2005.

Il estime encore que comme les impôts français auraient été assignés au tribunal administratif de ... par la société la société ... le 1er février 2013, cette assignation aurait

instantanément déclenché un contrôle fiscal de la société ..., de son représentant en France et de son responsable hiérarchique à Luxembourg, à savoir lui-même, le but de ce contrôle fiscal étant de fragiliser le recours d'....

Toutefois, lui-même ne réaliserait pas en France ses investissements, tandis que le siège de ses affaires se situerait au Luxembourg, et que les sociétés dans lesquelles il détient des participations seraient au Luxembourg, aux Pays-Bas, et aux Etats-Unis, de sorte qu'il ne réaliserait pas en France l'administration de ses biens.

Partant, à défaut de disposer d'un foyer fiscal en France, d'y réaliser son activité professionnelle, d'y avoir son centre des intérêts économiques et finalement d'y avoir une quelconque résidence, il ne satisferait à aucune des quatre conditions relatives à la notion de domicile fiscal, de sorte qu'il ne se considèrerait pas passible de l'impôt français : partant, il estime que les renseignements demandés ne pourraient avoir aucune utilité pour les autorités fiscales françaises, alors qu'à l'abri de tout doute il serait contribuable luxembourgeois.

La partie étatique, de son côté, souligne que la demande française remplirait toutes les conditions fixées par la loi pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. C'est ainsi qu'en particulier la demande française contiendrait l'identité des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir celle de Monsieur ..., demeurant à F-…, où il résiderait avec son épouse, Madame ..., et leurs deux enfants mineurs, tandis que ce serait un fait non contesté par le demandeur lui-même qu'il aurait la qualité de contribuable non résident pour la période d'imposition concernée tel que cela résulterait à suffisance de droit des déclarations d'impôt ainsi que des certificats de rémunération remis au Bureau d'Imposition Luxembourg Y, compétent pour les contribuables non résidents, résidants en France. La demande française contiendrait encore toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis.

Le délégué du gouvernement souligne que le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait de même clairement exposé dans la demande française, à savoir la détermination de l'impôt sur le revenu ainsi que les revenus professionnels pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre de l'année 2011, la partie étatique relevant encore que la demande de renseignements française contiendrait un descriptif précis et détaillé des faits et opérations de contrôle en cours de même que les résultats de recherche d'ores et déjà obtenus par les autorités fiscales françaises, de sorte qu'il serait démontré à l'exclusion de tout doute que celles-ci auraient utilisé leurs sources habituelles de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes avant de s'adresser à l'autorité compétente luxembourgeoise.

La partie étatique estime encore qu'il résulterait également des détails fournis par l'autorité compétente française qu'il serait établi et démontré à suffisance de droit que celle-ci aurait communiqué les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés, à savoir auprès du ..., actuellement la banque ..., et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis, l'autorité compétente française ayant en effet démontré que le demandeur disposerait d'un compte bancaire auprès de la banque ....

La partie étatique estime de même que contrairement à l'argumentation du demandeur, la demande de renseignements française n'aurait pas été formulée de manière hasardeuse ou spéculative, mais qu'il en résulterait au contraire que les renseignements demandés

présenteraient *prima facie* un lien direct avec le contrôle fiscal en cours en France, de sorte qu'ils sont à considérer comme vraisemblablement pertinents pour l'administration française requérante, alors que les renseignements demandés seraient pertinents pour élucider les affaires fiscales de Monsieur ..., à savoir la détermination de l'impôt sur le revenu ainsi que les revenus professionnels pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre de l'année 2011, qui comprennent les informations en relation avec le compte du compte bancaire litigieux auprès de la banque ...pour cette même période.

Enfin, le délégué du gouvernement souligne le rôle restreint dévolu en l'espèce au tribunal administratif, siégeant en tant que juge de l'annulation, à qui il n'appartiendrait pas d'apprécier le bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère.

Le demandeur, de son côté, soutient finalement qu'en tout état de cause, la loi du 29 mars 2013, au regard des dispositions de l'article 19 (3) ne saurait s'appliquer aux périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011.

A cet égard, il convient tout d'abord de rappeler que l'exposé d'un moyen de droit requiert non seulement de désigner la règle de droit qui serait violée, mais également la manière dont celle-ci aurait été violée par l'acte attaqué, le tribunal n'étant en effet pas tenu de prendre position par rapport à un tel moyen simplement suggéré, sans être soutenu effectivement.

Au-delà de ce constat, il y a lieu de rappeler que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 dispose que : « *Les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instituée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande*. »

Ainsi, force est au tribunal de constater que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 ne renvoie aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 qu'en ce qui concerne le mode de procédure institué par lesdits articles afin de déterminer le traitement des demandes d'échange de renseignements introduites selon la loi du 29 mars 2013 et non les dispositions matérielles de la loi du 31 mars 2010, à savoir l'Avenant et l'échange de lettres y relatif ainsi que la Convention.

Il s'ensuit que si les règles de procédure relatives aux demandes de renseignement en matière fiscale introduites sur pied de la loi du 29 mars 2013 sont certes traitées selon la procédure fixée aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010, il n'en reste pas moins que les règles substantielles sont celles fixées aux dispositions de la loi du 29 mars 2013[1].

Il échet encore de rappeler à que l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 dispose que :« *Nonobstant le paragraphe (2), l'autorité requise luxembourgeoise peut refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011*. ».

[1] Trib.adm. 2 décembre 2013, n° 33340, disponible sous www.ja.etat.lu.

Force est au tribunal de constater que par l'effet de la signature de l'Avenant et de l'échange de lettres y relatif, les dispositions y visées s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature dudit Avenant. Or, étant donné que l'Avenant et l'échange de lettres y relatif ont été signés le 3 juin 2009, leurs dispositions sont applicables à partir du 1er janvier 2010. Ainsi, depuis cette date, les autorités fiscales sont autorisées à requérir les informations qui sont demandées pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions énoncées à l'article 1er de la loi du 31 mars 2010, et ceci nonobstant toute autre disposition légale ou réglementaire, notamment les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale sur les impôts et du règlement grand-ducal modifié du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales, pris sur base de la loi habilitante du 29 décembre 1988 portant habilitation pour le Grand-Duc de réglementer certaines matières[2].

Il s'ensuit qu'en l'espèce eu égard à la signature de l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, leurs dispositions sont applicables à partir du 1er janvier 2010 et autorisent les autorités fiscales à requérir les informations qui sont demandées pour l'application de l'échange de renseignements nonobstant toute autre disposition légale ou réglementaire de sorte que la possibilité ouverte par l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 aux autorités fiscales de refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011, ne s'applique pas à l'égard des autorités fiscales françaises.

Partant, il y a lieu de rejeter le moyen du demandeur tendant à ne pas voir appliquer la loi du 29 mars 2013 aux périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011.

En ce qui concerne le moyen du demandeur tendant à voir dénier toute pertinence vraisemblable à la demande de renseignements française sur base du seul motif qu'il ne serait ni résident, ni contribuable français, il convient de rappeler que l'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009, ledit avenant ayant été ratifié par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par « la Convention », dispose dans son paragraphe (1) ce qui suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est*

[2] Voir Projet de loi n° 6072, chambre de députés, 2ième session ordinaire 2009, p.28.

pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1 ».

Ces dispositions telles qu'issues de l'avenant précité du 3 juin 2009 ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* »,[3] de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après désigné par « le Modèle de convention », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux,[4] ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, ci-après désigné par « le manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Sur base des considérations qui précèdent le tribunal est amené à retenir que l'article 22 de la Convention prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États

---

[3] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. n° 6072, commentaire des articles, p. 27.
[4] Voir Cour adm. 2 mai 2013, n° 32185C du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu.

contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[5] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».[6]

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé,[7] les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* ».[8] L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4, *sub* a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

En ce qui concerne le rôle du tribunal, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, du critère s'imposant tant au directeur de l'administration des Contributions directes qu'au juge administratif, à savoir celui de « pertinence vraisemblable ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande française est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent[9] être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.

Aussi, le juge administratif, pour ce faire, vérifiera, d'une part, si les documents et informations requis ont bien été fournis par l'Etat requérant, et, d'autre part, si le contexte décrit par l'Etat requérant apparaît comme justifiant les renseignements demandés, ou, pour reprendre les termes de la Convention, si ceux-ci paraissent être vraisemblablement pertinents.

---

[5] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord

[6] Voir Cour adm. 20 juin 2013, n° 32279C du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu.

[7] Voir Modèle de convention, commentaire de l'article 26, nos 5, 5.1 et 9.

[8] Voir le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7.

[9] La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « *qui paraîtront pertinents* ».

En l'espèce, les autorités françaises ont identifié Monsieur ... comme la personne faisant l'objet de leurs opérations de contrôle, de sorte que la demande de renseignements satisfait à la condition de détermination du contribuable. Quant à la condition selon laquelle la demande doit porter sur un cas d'imposition, de contrôle ou d'enquête précis et spécifique, il y a lieu de relever que la demande de renseignements précise que lors du contrôle fiscal dont Monsieur ... et son épouse ont fait l'objet, le demandeur a lui-même révélé l'existence d'un compte détenu auprès de l'actuelle banque ..., tout en refusant toutefois de remettre au fisc français les extraits de ce compte bancaire.

Quant à la finalité fiscale des informations demandées, seul élément concrètement mis en cause par le demandeur, il y a tout d'abord lieu de relever que contrairement aux affirmations du demandeur, la circonstance qu'en sa qualité de personne visée par la demande d'échange de renseignements, il ait son domicile respectivement sa résidence en-dehors de la France, n'est *a priori* pas de nature à violer le prescrit de l'article 1er de la loi du 29 mars 2013 qui a vocation à s'appliquer à tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales[10]. Si la circonstance que la personne visée par la demande déférée aurait son domicile en dehors du pays requérant n'est *a priori* pas de nature à violer le prescrit de l'article 1er de la loi du 29 mars 2013, il n'en reste pas moins qu'il appartient au tribunal de vérifier la finalité fiscale des informations demandées à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable fixée à l'article 26 du Modèle de convention, ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant.

Quant à la finalité fiscale des informations demandées la demande française invoque les motifs suivants : « *M.... ... et son épouse ...répondent aux critères de domiciliation en France au sens de l'article 2 de la convention franco-luxembourgeoise. Leur situation fiscale est en cours de vérification.*

Dans le cadre d'une première demande d'assistance (réf: ID/SAD/2013/R31/70606/1) en date du 1/2/2013 et destinée à définir la réelle domiciliation fiscale de M. et Mme..., vous nous avez répondu en affirmant que M et Mme... se considéraient domiciliés en France. Vous nous avez adressé leurs déclarations d'impôt 2010 et 2011 souscrites en qualité de non résident.

M et Mme... se déclarent auprès des autorités fiscales françaises être domiciliés au Luxembourg depuis plusieurs années. Ils sont rémunérés par la société ...de droit luxembourgeois en contre partie d'un projet de recherche mené en France par un établissement .... L'établissement en France de la société ...a obtenu depuis 2007 plus de ...€ de remboursements liés à un crédit octroyé sur ses dépenses de recherche. La vérification de cet établissement en France révèle de graves anomalies quant à la réalité économique des charges engagées dans le cadre de cette recherche.

M et Mme... font l'objet d'un examen de leur situation fiscale. Lors de cet examen, M.... a révélé l'existence d'un compte qu'il détenait à la banque luxembourgeoise « ... ». M.... n'a pas souhaité remettre à l'administration fiscale française les extraits de ce compte bancaire.

---

[10] Voir en ce ses : trib. adm. 2 décembre 2013, n° 33340, disponible sous www.ja.etat.lu.

L'objectif de cette demande est d'obtenir les extraits du ou des comptes bancaires détenus par M. ou Mme... auprès de cette banque luxembourgeoise. »

L'argumentation du demandeur, centrée sur le fait qu'il serait toutefois résident luxembourgeois ainsi que contribuable luxembourgeois non passible de l'impôt français, de sorte que la demande du fisc français serait dépourvue de toute utilité, se heurte à deux limitations.

Ainsi, comme indiqué ci-avant, le tribunal statue en l'espèce en qualité de juge de l'annulation, et est partant appelé à apprécier la légalité de la décision administrative en considération de la situation de droit et de fait au jour où elle a été prise et ce, en principe, d'après les pièces et éléments du dosser administratif[11].

Or, il s'avère à ce sujet que le demandeur et son épouse ont explicitement indiqué, dans le cadre de leurs déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011 habiter en France à ..., de même qu'ils ont spécifiquement indiqué être des contribuables non-résidents, c'est-à-dire, comme spécifié sur les déclarations pour l'impôt sur le revenu des « *contribuables qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Luxembourg* », Monsieur et Madame... ayant par ailleurs procédé en cette qualité explicitement à une élection de domicile au Grand-Duché de Luxembourg, à savoir à Munsbach dans une zone d'activité.

Il s'ensuit qu'à la date de la prise de la décision déférée, le directeur a valablement pu estimer, sur base des informations disponibles, émanant du demandeur, respectivement de l'épouse de celui-ci, que la demande formulée par les autorités françaises était vraisemblablement pertinente.

Quant aux éléments actuellement soumis par le demandeur au tribunal, tendant à démontrer qu'il ne serait pas redevable de l'impôt en France compte tenu des prescriptions des articles 4A et 4B du Code Général des Impôts français, il convient de souligner, outre la réserve émise ci-dessus, que l'analyse de ce moyen impliquerait en définitive l'examen de la légalité de la décision des autorités françaises de poursuivre la procédure de contrôle fiscal du demandeur, examen que le tribunal n'est pas autorisé à faire[12]. En effet, tel que cela a été relevé ci-avant, le contrôle du tribunal ne saurait porter sur la légalité, le bien-fondé et l'opportunité de la décision des autorités françaises à la base de la demande de renseignements, le tribunal ne pouvant examiner que si, en apparence, les renseignements demandés sont encore susceptibles d'être rattachés au cas d'imposition du demandeur.

Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut de toute autre contestation circonstanciée, il n'apparaît pas que la demande de renseignements ait été formulée de manière hasardeuse, spéculative, mais il appert au contraire du contexte tel que relaté par les autorités françaises que les renseignements demandés présentent *prima facie* un lien direct avec l'examen fiscal en cours, à savoir celui de la situation fiscale personnelle de Monsieur..., de sorte qu'ils peuvent être considérés comme vraisemblablement pertinents pour l'administration française requérante.

---

[11] Fernand Schockweiler, Le contentieux administratif et la procédure administrative non contentieuse en droit luxembourgeois, 1996, n° 276.

[12] Trib. adm. 4 juillet 2013, n° 32016, disponible sous www.ja.etat.lu.

Il s'ensuit que le moyen du demandeur consistant à contester la pertinence des renseignements demandés est non fondé *de jure* et *de facto*.

A défaut d'autre moyen circonstancié, le recours sous analyse doit être rejeté pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non fondé ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 20 janvier 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 20/1/2014
Le Greffier du Tribunal administratif